

立信会计丛书

新编高等会计学

Advanced Accounting

(NEW EDITION)

林钟高 项有志 著
席彦群 张 力



立信会计出版社

LIXIN KUALI CHUBANSHE

立信会计丛书

新编高等会计学

XINBIAN GAODENG KUAIJIXUE

林钟高 项有志 席彦群 张 力 著

立信会计出版社

LIXIN KUAJI CHUBANSHE

图书在版编目 (C I P) 数据

新编高等会计学/林钟高编著. —上海:立信会计出版社, 2000. 4
(立信会计丛书)
ISBN 7-5129-0708-5

I. 新... II. 林... III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 16856 号

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号 邮政编码 200233)

出版人 陈惠丽

新华书店经销

上海申松立信印刷厂印刷

开本 787×1092 毫米 1/16 印张 38.25 插页 2 字数 927 000

2000 年 4 月第 1 版 2000 年 4 月第 1 次印刷

印数 1 - 3 000 定价: 65.00 元

序

会计是随着商品经济的发展而发展的。在现代财务会计得以构建的基本特征形成的同时,就面临着经济环境的急速变革和业务的不断创新,使得原有财务会计的基本理论与方法难以满足新的会计业务发展的需要,高级财务会计学便由此而生。但高级财务会计学是一门新学科,尚有许多问题值得研究。我在审阅林钟高、项有志、席彦群、张力同志编著的《新编高等会计学》大纲和某些重要篇章的文稿时,想就高级财务会计学的编写问题谈几点看法。

第一,关于如何安排“高级财务会计学”内容问题。就目前已出版的类似著作看,高级财务会计学所包括的内容各不相同。从学术上说,这是很正常的,特别是对于一门刚建立不久的学科而言。然而,这种情况如果长此以往,则不利于会计整体学科体系的建立和发展,不利于会计学专业高质量人才的培养。本著作已经注意到这种情况的存在,并且率先在编写中较好地解决了这一问题。这就是:高级财务会计学的内容构架包括三大部分,即:突破中级财务会计学若干假设与原则所形成的“三大会计难题”,特种行业(或部门)和特殊业务所涉及的特殊会计问题,以及立足于中级财务会计所形成的某些延伸性(或拓展性)会计问题。我认为这是比较科学合理的,起码是在借鉴国际经验的基础上所形成的符合中国国情的规范内容,能较好地与中级财务会计学相衔接。

第二,关于如何确定“高级财务会计学”内容的难度问题。作为会计学专业学科体系的高级课程,高级财务会计学突出其“高、深、难、特”应该恰如其分。问题在于如何确定其程度。本著作对此把握得较为准确。在理论上,突破囿于以会计论会计的框框,注意吸收经济学等众多学科的已有成果,注意借鉴国际会计特别是英美会计的惯例,注重不同学术观点的分析比较,注意我国国情现状以及发展趋势所可能引起的会计创新问题。

第三,关于如何处理“高级财务会计学”现实与创新的关系问题。相对于中级财务会计学而言,高级财务会计学面临着更多的不确定性。这里既有不同学术观点的争论而表现出的不确定性,又有现实经济环境发展的可变性。为了使所编写的著作具有较强的理论生命力和预测价值,作者从一定的理论高度阐释高级财务会计学的理论与方法,使本著作具有一定的超前性;同时又注意到现实经济环境的适应性,特别是结合我国已有的会计实务进行分析介绍,这又使它具有较强的可操作性。

综上所述,我认为由林钟高、项有志、席彦群、张力等同志编著的这本《新编高等会计学》,是一本内容体系完整、结构安排严谨、分析论证深刻、理论联系实际、论例配合恰当的好著作,是建立我国高级财务会计学的一种有益的尝试。

葛家澍

2000年3月于厦门大学

前 言

随着社会主义市场经济和现代企业制度的建立,财务会计理论与方法领域不断向纵深拓展、延伸,高、深、难、特等问题不断摆在广大实务工作者、理论工作者以及教育工作者的面前,急需研究、发展和丰富与之相适应的财务会计理论与方法体系,充分发挥会计理论的预测、研究作用,并指导会计工作实践。为此,我们编写了这本《新编高等会计学》著作。

在本著作编写中,我们特别关注和谨慎处理了以下几个方面的问题:

1. 课程体系的连贯性和渐进性。按目前学术界和教育界关于会计专业核心课程体系的一般认识和基本趋势,大都遵从《基础会计学》→《中级财务会计学》→《高级财务会计学》为轴心的逻辑框架。在这一逻辑框架与学科体系中,高级财务会计学不仅担负着继承、发展、创新和开拓的责任,而且承担着对财务会计知识中的高、深、难、特等方面问题进行全面、深入、系统的比较分析与论述的任务。具体说来:(1)突破了中级财务会计所遵循的某些特定会计惯例,建立适合于指导和检验高级财务会计的一些会计惯例体系和范畴。主要有:会计主体从单一性向多维性、复合性转移,生成企业合并与合并会计报表问题;资产负债计量从单一币种和历史交易价格(历史成本)转向多币种、未来价值,产生外币业务会计与合约会计问题;放宽对币值稳定性的限制,向物价变动发展和延伸,产生物价变动会计问题;从持续经营假设向企业重整、破产等非持续经营环境转移,产生清算会计问题;等等。这些内容既与中级财务会计学密切相关,必须以中级财务会计学的基本理论为基础,同时更多的是考虑各自的特殊性与复杂性,发展和提高中级财务会计学的固有内容,突破中级财务会计学的若干假设或限制条件,从而发展和拓广会计的若干理论观点与理念。(2)突破了中级财务会计学大多以制造业为主、不涉及或少涉及其他行业来安排课程内容的局限,向更为广泛的行业或部门延伸,从而形成高级财务会计的第二部分重要内容——特种会计。主要有:以社会保障(特别是养老金)制度下资产、负债的确认、计量、揭示为重点的社会保障会计;以租赁双方为主体、重点论述融资性租赁业务的租赁会计;以房地产出售、出租费用与收入确认计量为重点的房地产会计;以人力资源价值和成本为确认计量对象的人力资源会计;以政府和非营利组织“基金”运行为会计确认、计量与揭示对象的非营利组织会计和政府会计;等等。这些特种行业和特种业务的会计处理,充分显示高级财务会计学的“特别”之处和“难度”之处。

2. 课程内容的国家性与国际性。从世界经济范围看,世界经济的中心正从欧洲、北美转移到亚洲地区。面对这样一个国际经济大环境,社会经济政策和体制必须充分认清中国国情,正确处理国际化与国家化的关系。联系到高级财务会计学的课程内容,既要尽可能地符合国际会计惯例,以充分发挥会计在中国对外经济

发展和中国经济在国际经济中的地位和作用,又要考虑中国国情,充分适应其赖以生存的经济环境的发展需要。结合到本书,我们特别注意:(1)对会计方法及其背后所体现的会计思想,在考虑中国经济环境的前提下,最大限度地吸收国际上得到普遍认可的会计观念和会计思想;(2)在借鉴、吸收以英美和国际会计组织为代表的会计思想的同时,也要关注欧洲大陆国家会计的特色;(3)对我国实务中尚未出现、但随着市场经济的发展将会出现的经济现象,或者已出现的经济现象但尚无相应的准则予以规范的,在考虑我国经济环境具体特征和基本趋势的基础上,采用国际上多数国家所应用的方法。也就是说,从中国国情出发,借鉴世界各国包括资本主义发达国家一切反映社会化大生产和市场经济一般规律的会计理论和方法,以现实需要与未来发展相结合的态度,系统科学地构筑高级财务会计学的内容,实现兼收并蓄、博采众长、为我所用、共同完善发展的目标。鉴于此,我们在编写中,除了研究我国的有关法律、制度、经济态势外,大量地参考了我国一些经济学者、会计学者的杰出著述,还特别参考了大量的国外会计教材、专著以及有关文献,从中吸取营养和精华,完善内容,丰富学说。

3. 课程问题的理论性与实践性。理论既有评估和解释现有实务、又有指导和预测未来发展的两大功用;实践既能有效检验理论、又能促进理论发展提高的作用。两者不可偏废。尤其是对于一本涉及高深会计问题、体现思想生命力的重要著述,更是如此。贯彻到本书的编著中,我们规定:(1)理论问题多维、深入,一方面充分揭示理论问题的复杂性,尽可能反映学术界对有关问题的理论思想,多维思考,另一方面注重深入分析研究其有关理论背景,以及未来的可能发展和变化,最大限度地吸收相关学科理论成果和学术思想,创造富有的理论空间和思考空间。(2)实践问题侧重本国的经济环境与经济特色,以我国已出现或可能出现的会计实务为例,说明应有的处理方法,扩大与我国现实的结合性与应用性,为解决我国会计实务的难点、重点提供一定的示范和制度安排。

此外,在体系内容编排与有关会计问题处理上,我们特别强调以下几点:(1)篇章设计力求科学合理,注重篇章之间的逻辑性和关联性。比如第一、二、三篇属于财务会计三大难题的处理,其中合并财务报表、外币折算和物价变动会计是对传统会计惯例的层层突破与逐渐放宽的结果,也是中级财务会计理论与实务的自然延伸和发展,三个问题本身具有强烈的关联性和相互制约性。(2)“公司会计”篇着重论述其精华与特别之处,力争在全面介绍会计方法不同观点和概念依据的基础上,较多地关注实务中难以妥善解决或难以理解的问题。所以,第四篇也可以称为“公司特殊会计”。(3)第五篇以“特殊行业(业务)会计”为名加以统筹,主要研究和论述期货、社会保险、租赁、人力资源、房地产、政府与非营利组织等特种行业和特殊业务的会计问题。这些问题大多具有研究性和探讨性,除了租赁会计之外,也基本上还没有统一的、为各方所认可的会计处理模式。对此,我们尽量结合我国的有关法律制度以及经济趋势,借鉴国内外会计界已有的研究成果,给出各种会计问题的处理方法、方式,使问题的归类和研究更加系统化和更具应用价值。正是由于本书涵盖内容的广泛性与多科性,所以,我们将本书定名为《新编高等会计学》。

《新编高等会计学》由林钟高、项有志、席彦群、张力四位同志共同完成编写任务,并由林钟高、项有志负责全书的修改总纂。具体的编写分工如下:林钟高,第四、五、六、七、十四、十七、十八章;项有志,第一、二、三、四章;席彦群,第十三、十五、十六章;张力,第八、九、十、十一、十二章。

在本著作编写过程中,得到我国著名会计学家、博士生导师葛家澍教授的教导,他亲自审阅了编写大纲、部分重点和难点篇章,并提出了具体的修改意见。文稿完成后,葛家澍教授还应邀为之作序。立信会计出版社张立年编审在此书的编辑出版工作中付出了艰辛的劳动。当然,目前国内出版的有关高级财务会计学方面的杰出著作,以及在报刊上发表的有关这方面的论文,对本著作的编写也提供了重要的思想基础和起到了重大的参考价值。藉此出版之际,谨向他们表示衷心的感谢和敬意。

然而,我们虽尽全力,但限于知识、能力以及笔力,仍有遗憾甚至谬误之处,敬请本书读者给予批评指正。

著作者

2000年3月

目 录

第一篇 企业合并会计

第一章 企业合并与合并会计报表	3
第一节 企业合并及其会计处理	3
一、企业合并及其分类(3) 二、企业合并会计问题(4) 三、企业合并日会计处理方法(6) 四、企业合营及其会计处理(20)	
第二节 合并会计报表的基本原理与方法	23
一、合并会计报表及其种类(23) 二、合并主体与合并范围(24) 三、合并会计报表的合并理论(27) 四、合并会计报表的会计期间与会计政策(29) 五、合并会计报表的基本程序和步骤(30)	
第三节 股权取得日合并报表的编制	30
一、购买法下合并报表的编制(30) 二、权益集合法下合并报表的编制(38) 三、合营企业合并报表的编制(41)	
第四节 股权取得日后合并报表的编制	44
一、股权取得日后合并工作底稿的格式(44) 二、复杂权益法下的合并程序(44) 三、简单权益法下的合并程序(50)	
复习思考题	55
习题	56
第二章 企业集团内部交易及其处理	58
第一节 内部交易及其种类	58
第二节 内部存货交易及其处理	58
一、内部存货交易的概念及其类型(58) 二、内部存货交易的抵销方法(59)	
第三节 内部固定资产和无形资产交易及其处理	66
一、内部固定资产、无形资产交易的概念及其类型(66) 二、内部固定资产、无形资产交易的处理(67)	
第四节 内部债券交易及其处理	73
一、内部债券交易及主要合并问题(73) 二、内部债券交易的合并处理(74)	
第五节 内部债权债务及其处理	83
复习思考题	85
习题	85
第三章 企业合并若干问题研究	89
第一节 合并理论的比较与选择	89
一、合并理论的比较(89) 二、合并理论的选择(91) 三、对我国合并报表的若干	

认识(92)

第二节 “下推会计”在合并报表中的应用	95
一、“下推会计”的由来(95) 二、“下推会计”在合并报表中的应用(96)	
第三节 合并报表与分部报告	99
一、合并报表的局限性与分部报告(99) 二、分部报告成本与可报告分部的确定(101) 三、分部信息揭示(102)	
第四节 合并财务报表编报的国际差异与协调	104
一、合并财务报表编报的国际差异(104) 二、合并财务报表编报的国际协调(108)	
复习思考题	110

第二篇 企业外币会计

第四章 外币交易会计与外币报表折算	113
第一节 外币交易和汇率	113
一、功能货币、外币与外币交易(113) 二、折算和兑换(114) 三、外汇汇率与汇兑损益(114)	
第二节 外币交易的会计处理	118
一、单项交易观点(118) 二、两项交易观点(119) 三、外币交易会计处理方法的差异分析(119) 四、外币交易会计处理的国际惯例(121)	
第三节 外币财务报表折算	123
一、外币报表折算的意义及其主要会计问题(123) 二、外币财务报表折算方法简介(124) 三、外币财务报表折算方法的对比(129) 四、外币财务报表折算损益的会计处理(131) 五、外币财务报表折算方法例析(132) 六、外币财务报表折算的国际惯例(136)	
复习思考题	141
习题	142
第五章 衍生金融工具会计	145
第一节 衍生金融工具与会计创新	145
一、衍生金融工具概述(145) 二、衍生金融工具与会计创新(147)	
第二节 金融远期会计	151
一、金融远期合约及其主要会计问题(151) 二、远期外汇合约的核算(152) 三、远期利率协议的核算(162)	
第三节 金融期货会计	165
一、金融期货及其主要会计问题(165) 二、外汇期货的核算(166) 三、利率期货的核算(172) 四、股票指数期货的核算(175)	
第四节 金融期权会计	178
一、金融期权的特殊内容及其主要会计规定(178) 二、会计处理释例(180)	
第五节 金融互换会计	185
一、货币互换的会计处理(185) 二、利率互换的会计处理(188)	
复习思考题	191

习题.....	192
---------	-----

第三篇 物价变动会计

第六章 物价变动会计的基本模式	197
第一节 物价变动及其对会计的影响.....	197
一、物价变动的涵义及其类型(197) 二、物价变动对会计前提及会计原则的冲击(198) 三、物价变动对会计信息有用性的挑战(200)	
第二节 物价变动会计的基本理论.....	202
一、物价变动会计的理论基础(203) 二、物价变动会计的目标与会计前提(204)	
三、物价变动会计的基本概念(206) 四、物价变动会计的基本原则(207) 五、物价变动会计的主要模式(209)	
第三节 一般物价水平会计.....	211
一、一般物价水平会计的程序和方法(211) 二、设例(215) 三、对一般物价水平会计模式的评述(220)	
第四节 现行成本会计.....	221
一、现行成本会计的程序和方法(221) 二、设例(222) 三、对现行成本会计模式的评述(226) 四、物价变动会计模式的比较分析(227)	
复习思考题.....	227
习题.....	228
第七章 物价变动会计的其他问题	231
第一节 物价变动会计的其他模式.....	231
一、现时成本/等值货币会计(231) 二、变现价值会计(234)	
第二节 物价变动会计在各国的发展现状.....	239
一、美国(239) 二、英国(240) 三、加拿大(241) 四、澳大利亚(241) 五、南美国家(241) 六、国际性会计组织(242) 七、我国的合理选择——现行价值(成本)会计(243)	
第三节 跨国企业通货膨胀的会计处理.....	245
一、跨国企业通货膨胀的特殊问题(245) 二、“重新表述——折算”程序(245)	
三、“折算——重新表述”程序(248) 四、“合并”消除(249) 五、乔伊·米勒的“决策论”(250)	
复习思考题.....	251
习题.....	251

第四篇 公 司 会 计

第八章 股东权益的会计处理	257
第一节 股东权益的计量.....	257
一、股东权益及其特征(257) 二、股东权益的分类(258) 三、净权益理论(259)	
第二节 资本的变动.....	263
一、投入资本(263) 二、库藏股票(274)	

第三节 留存收益.....	277
一、股利(277) 二、前期损益调整(280) 三、留存收益的拨定(280)	
第四节 股东权益会计的其他问题.....	281
一、收益的确定(282) 二、或有损益(287)	
复习思考题.....	288
习题.....	288
第九章 所得税会计	292
第一节 所得税会计的理论结构.....	292
一、所得税会计的客观环境(292) 二、所得税会计的基本理论(294)	
第二节 会计所得与应税所得.....	298
一、永久性差异(298) 二、暂时性差异(298)	
第三节 所得税会计程序.....	300
一、永久性差异的会计处理(300) 二、暂时性差异的会计处理(302) 三、税率变更的特殊程序(305) 四、暂时性差异纳税影响的报表列示(312)	
第四节 所得税会计的其他问题.....	313
一、营业亏损的抵免(313) 二、资产重估的纳税影响及其会计处理(315) 三、国外资产和负债的暂时性差异(318) 四、与长期股权投资收益相关的递延税金(319) 五、期内所得税分摊(322)	
复习思考题.....	324
习题.....	324
第十章 公司清算与重整	328
第一节 公司清算及其会计问题.....	328
一、公司清算概述(328) 二、整顿与和解制度(331) 三、清算会计的基本理论(333)	
第二节 清算会计的基本程序.....	335
一、确定清算财产的范围(335) 二、清算财产的作价(336) 三、清算费用与清算损益(338) 四、债务清偿及其顺序(344) 五、剩余财产的分配(345) 六、解散清算的会计处理(346)	
第三节 公司债务重整.....	349
一、债务重整的方式(349) 二、债务重整的会计处理(349)	
第四节 公司改组.....	353
一、准改组(353) 二、改组(354)	
复习思考题.....	356
习题.....	356
第十一章 公司财务报表揭示	360
第一节 财务报表揭示概述.....	360
一、财务报表的目标(360) 二、财务报表揭示的性质(362) 三、财务报表揭示的途径(363) 四、财务报表揭示的内容(365) 五、可供选择的揭示方法(368)	
第二节 增值表.....	370

一、增值表的性质与内容(371)	二、增值表的作用(371)	三、增值表的编制方法(372)	四、增值表分析(374)	
第三节	上市公司的信息披露	374		
一、信息披露的规范(374)	二、招股说明书(375)	三、上市公告书(376)	四、定期报告(376)	五、临时报告(377)
第四节	关联方关系及其交易的披露	378		
一、关联方关系的判断标准(378)	二、关联方交易(380)	三、关联方关系与关联方交易的披露(381)		
第五节	每股收益	385		
一、每股收益的重要性(385)	二、简单资本结构下每股收益的计算(385)	三、复杂资本结构下每股收益的计算(386)		
第六节	财务报表揭示的国际差异与协调	388		
一、导致报表揭示差异的重大因素(388)	二、财务报表揭示差异的主要表现(389)	三、财务报表揭示差异的协调(394)		
复习思考题		395		
习题		395		
第十二章	总分店会计	399		
第一节	分支店管理体制	399		
一、分支店的会计制度(399)	二、发交分店商品的计价(400)			
第二节	分散制下的分店会计	400		
一、往来账户的设置(400)	二、发交分店商品按成本计价(401)	三、发交分店商品按非成本计价(405)		
第三节	集中制下的分店会计	409		
一、不完全独立核算的分店会计(409)	二、完全不独立核算的分店会计(410)	三、代理处会计(411)		
第四节	分店会计的其他问题	412		
一、分店固定资产(412)	二、总店账上的费用(413)	三、分店间往来(413)		
复习思考题		413		
习题		414		

第五篇 特殊行业(业务)会计

第十三章	期货会计	419
第一节	期货交易与期货市场	419
一、期货交易的性质和特点(419)	二、期货市场的组织结构(420)	三、期货市场的作用(422)
第二节	期货合约会计	423
一、期货合约会计概述(423)	二、期货合约会计的日常核算(426)	三、期货投资企业在会计报表中应披露的事项(433)
第三节	期货经纪公司会计	434

一、期货经纪公司会计核算的内容(434)	二、期货经纪公司代理交易的核算(435)	
三、其他核算事项(440)	四、会计报表披露事项(441)	
第四节 期货交易所会计		441
一、期货交易所会计核算的内容(441)	二、投入资本的核算(441)	
三、日常期货交易的核算(442)	四、风险准备金的核算(447)	
五、会计报表披露事项(448)		
复习思考题		448
习题		448
第十四章 社会保险会计		450
第一节 退休金会计概述		450
一、退休金计划的种类(450)	二、退休金会计程序和特征(452)	
第二节 退休金计划的会计处理		454
一、企业的退休金给付义务(454)	二、退休金基金资产(455)	
三、退休金成本净额(455)	四、确认最低退休金负债(460)	
五、退休金计划的揭示(461)		
第三节 退休金会计的其他问题		462
一、有关退休金会计的理论争议(462)	二、国际会计准则的规定(463)	
三、中国退休金(养老金)会计的讨论(465)		
复习思考题		466
习题		466
第十五章 租赁会计		469
第一节 租赁业务概述		469
一、租赁的特点和分类(469)	二、现代租赁业务的租金计算模式(473)	
三、租赁业务会计处理原则(478)		
第二节 经营租赁		479
一、承租人对经营租赁的会计处理(479)	二、出租人对经营租赁的会计处理(481)	
第三节 融资租赁		484
一、融资租赁会计处理的基本程序(484)	二、直接融资租赁的会计处理(486)	
三、销售式租赁的会计处理(488)		
第四节 租赁会计的其他问题		492
一、租赁资产残值的会计处理(492)	二、低价选购权和低价续租权的会计处理(493)	
三、租约的修订和提前终止(494)	四、租赁财产改良工程(496)	
五、租赁会计信息在报表上的揭示(498)	六、国际会计准则的规定(501)	
七、租赁会计理论申述(502)		
第五节 其他类型租赁		503
一、售后租回的会计处理(503)	二、杠杆租赁(借款租赁)的会计处理(506)	
三、融资转租赁的会计处理(507)		
复习思考题		509
习题		510
第十六章 人力资源会计		513
第一节 人力资源会计概述		513

一、人力资源会计研究的意义(513)	二、人力资源会计的由来(515)	三、人力资源会计的重大作用(515)	
第二节	人力资源会计的基本原理		518
一、人力资源会计的研究对象及其目标(518)	二、人力资源会计的基本假设(519)		
三、人力资源会计的研究内容(520)			
第三节	人力资源会计的计量模式		521
一、人力资源成本计量模式(521)	二、人力资源价值计量模式(526)	三、人力资源会计的核算模式(528)	
第四节	人力资源会计制度设计举例		533
一、注册会计师事务所(533)	二、制造企业(537)		
复习思考题			543
习题			543
第十七章	房地产会计		545
第一节	房地产开发		545
一、开发合同(545)	二、开发合同的成本与费用(545)	三、房地产开发收入(547)	
四、房地产开发费用与收入的确认方法(548)	五、房地产开发合同收入与费用的账务流程(549)		
第二节	房地产销售		551
一、销售法(551)	二、完工百分比法(554)	三、分期收款法(555)	四、成本回收法(556)
五、保证金法(557)	六、房地产销售收入确认方法的选择(557)		
第三节	房地产租赁		558
一、承租人房地产租赁(559)	二、出租人房地产租赁(563)		
复习思考题			569
习题			569
第十八章	政府与非营利组织会计		571
第一节	政府与非营利组织会计概述		571
一、政府与非营利组织的基本特征(571)	二、政府与非营利组织的会计目标(572)		
三、政府与非营利组织的会计特征(573)			
第二节	政府基金会计		576
一、普通基金(576)	二、其他政府基金(582)		
第三节	权益基金与信托基金会计		585
一、权益基金(585)	二、信托基金(587)		
第四节	其他非营利组织会计		588
一、学校会计(588)	二、医院会计(589)	三、保健福利组织会计(590)	
复习思考题			591
习题			592

第一篇 企业合并会计

自 19 世纪末 20 世纪初,企业合并浪潮兴起,公司集团(包括跨国公司)不断涌现。企业合并是企业产权交易的重要方式,通过合并使社会资源重新配置,生产工艺不断调整,使企业能够在更大范围和更合理结构的基础上,满足资本增值的要求;同时,企业合并也是企业组织形式的一种形态,是生产关系的组成部分,利用企业合并可使企业组织结构不断适应社会生产力的发展。

从财务会计的角度看,企业合并是一种十分复杂的产权交易行为,它直接影响参与合并各方的资产、负债和权益的重新整合,涉及到各方的经济利益。这一经济活动的产生,使现代财务会计理论与方法受到挑战,它影响到财务会计的基本假设和原则,对会计核算和报表编制等产生一定的冲击。为寻求合理的会计处理方法,国内外会计界不断探索,形成了颇具特殊性的“企业合并会计”。

第一章 企业合并与合并会计报表

第一节 企业合并及其会计处理

一、企业合并及其分类

一般地说,企业合并是一个涵义较为广泛的概念,它是指企业为了扩大市场份额、增强竞争力等,由参与合并的双方或多方通过一定的方式共同组成一个更强大的、紧密的整体。

企业合并是生产力发展的必然结果,是市场竞争规律——“优胜劣汰”的体现。通过企业合并,能提高资源配置效率,提高企业的经济效益和竞争力。企业在进行合并活动中,可根据具体的情况采用不同的方式,从而形成不同形式的合并。

(一) 根据合并后的法律,形成不同形式的合并

1. 吸收合并。

吸收合并,亦称“兼并”。根据《大不列颠百科全书》的解释,企业兼并是指“两家或更多独立的公司、企业合并组成一家公司,通常由一家占优势的公司吸收一家或更多的公司”。这种合并的主要特征是:(1)合并后,被合并企业放弃法人资格、宣布解散或成为合并企业的一个部门,其所有资产由合并企业接管;合并企业保持原有名称并接受被合并企业的资产、负债等。(2)企业合并是有偿的,通过有偿转让,使一方所有权转让给另一方。(3)企业财产所有权和法人所有权同时有偿转让,企业资产实物形态随合并的完成而整体流动。

2. 新设合并。

新设合并,亦称创立合并。它是指两个或两个以上的企业通过协商或契约,将各自的全部净资产结合在一起重新组成一个企业,参与合并的企业法人均不复存在,而组成一个新的法人实体。原公司的股东可以用原股份换得新成立公司的股份,从而成为新公司的股东。这种合并的主要特征是:(1)各自以丧失自身法人资格为代价,以新的法人面貌组成新的经济实体;(2)合并是建立在平等的基础之上,合并各方法人所有权的转让是无偿的,并连带将原各自企业资产的使用权、支配权、收益权等一并转让给合并后新成立的企业;(3)合并各方的资产所有权没有转让,其终结所有权仍属于合并各方的所有者,只是以合并后企业的所有权形式转换出现。

3. 控股合并。

控股合并,亦称“收购”或“购受控股收益”。它是指一个企业购买另一家企业有投票表决权的股份,且达到控制权的状态(通常为拥有该企业50%以上的有表决权股份),从而建立母子关系。母公司或控股公司是指对其他企业拥有控制权的企业;而被母公司控制的企业则成为子公司或附属公司(若合并方购入子公司的全部股份,则该子公司为全资子公司)。这种合并的主要特点是:(1)合并后,无论是母公司还是子公司,在法律上均是独立的经济主体和法律主体,它们仍然继续存在;(2)合并企业通过购买被合并企业的股票达到控制状态,对被合并企业原有的债务不负连带责任,而只以出股的金额为限承担风险;(3)吸收合并与新设合并